

Vorträge Reden und Berichte aus dem Europa-Institut / Nr. 201

herausgegeben

von Professor Dr. Dr. Georg RESS

Professor Dr. Rudolf Wendt

Universität des Saarlandes

Reform der Unternehmensbesteuerung aus europäischer Sicht

Vortrag vor dem Europainstitut der Universität des Saarlandes
Saarbrücken, den 6. Februar 1990

Reform der Unternehmensbesteuerung aus europäischer Sicht*

I. Die Notwendigkeit einer Reform der Unternehmensbesteuerung aus nationaler und europäischer Sicht

1. Ausgangslage und Rahmen einer Unternehmenssteuerreform

Mit der dritten Stufe der Steuerreform 1986, 1988 und 1990 sind im vergangenen Jahr neue Tarife für die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer in Kraft getreten. Sie haben auch bereits eine nicht unerhebliche Entlastung der Unternehmen gebracht, vor allem durch Absenkung der Grenzsteuersätze, die auf den Gewinnen lasten. Zugleich wurden in ersten Ansätzen Steuervergünstigungen abgebaut; damit wurde die Bemessungsgrundlage für die Gewinnbesteuerung verbreitert. Trotz dieser Reformschritte steht eine umfassende Reform der Unternehmensbesteuerung, die sich sowohl auf die Höhe der Steuersätze als auch auf die Struktur der Steuerlast erstrecken muß, aber noch aus¹.

* Erweiterte Fassung des Vortrags; Abschluß des Manuskripts im Juni 1991.

¹ Vgl. Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, BR-Drucks. 658/89, Rz 330.

Dabei wächst die Einsicht, daß die Diskussion über die Neugestaltung der Unternehmensbesteuerung nicht allein aus nationaler Sicht geführt werden kann. Denn die internationale Entwicklung der Steuersysteme ist gerade im Bereich der Unternehmensbesteuerung durch zum Teil massive Steuersenkungen in einer Reihe wichtiger Industrieländer gekennzeichnet. Das gilt unter anderem für die Steuersysteme Großbritanniens, Frankreichs, der Niederlande und Österreichs wie auch der Vereinigten Staaten und Japans². Das erklärte Ziel ist es, die "gesamtwirtschaftlichen Wachstumskräfte (zu) stärken"³. Die fortgeschrittenen Industriestaaten betreiben heute zunehmend Standortwettbewerb mit niedriger Unternehmensbesteuerung⁴. Die steuerliche Entlastung der Unternehmen im Ausland bedroht die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft⁵. Dieser internationalen Entwicklung muß die Bundesrepublik bei der Reform der Unternehmensbesteuerung Rechnung tragen.

Dieser Notwendigkeit ist sich die Bundesregierung offenbar bewußt. Längst hat sie die Reform der Unternehmensbesteuerung zu einer Hauptaufgabe der beginnenden neunziger Jahre erklärt⁶. Im Blick auf die bevorstehende Verwirklichung des europäischen Binnenmarktes, zu der sich die EG-

² Vgl. hierzu etwa *Joachim Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung, *StuW* 1989, 3 (4); *Jörg Giloy*, Reform der Unternehmensbesteuerung, *DStZ* 1989, 547 (547); jetzt auch Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze, Entwurf Juni 1991, Rz. 68 ff.

³ Siehe *Kuno Barth*, Die Höhe der deutschen Unternehmensbesteuerung im politischen Meinungsstreit, *BB* 1989, 1237 (1240).

⁴ *Lang*, a.a.O. (Fn. 2), 4.

⁵ *Giloy*, a.a.O. (Fn. 2), 547.

⁶ Vgl. etwa *Helmut Kohl*, Herausforderungen und Chancen des europäischen Binnenmarktes, *Bulletin des Presse- und Informationsamtes der Bundesregierung* 1988, 1225 (1226).

Mitgliedstaaten gemäß Art. 8 a EWG-Vertrag verpflichtet haben, ist sie trotz der durch die jüngste politische Entwicklung bedingten Steuererhöhungen entschlossen, in dieser Legislaturperiode die Steuerreform fortzusetzen. Das Gesetzgebungsverfahren zur Reform der Unternehmensbesteuerung soll nach den derzeitigen Planungen noch im Laufe des Jahres 1992, also vor Beginn des europäischen Binnenmarktes, abgeschlossen werden. Die einzelnen Entlastungsmaßnahmen sollen möglicherweise in Stufen, spätestens jedoch zum Anfang des Jahres 1995 in Kraft treten. Mit der Neuordnung der Unternehmensbesteuerung soll das Ziel verfolgt werden, die Bedingungen für betriebliche Investitionen und Arbeitsplätze zu verbessern. Dies sei, so wird im Anschluß an das jüngste Jahresgutachten des Sachverständigenrates⁷ erklärt, zur Sicherung des Wirtschaftswachstums auf mittlere Sicht, vor allem auch für eine rasche Belebung der Investitionen und der Beschäftigung in den neuen Bundesländern, sowie zur Sicherung der Standortattraktivität Gesamtdeutschlands geboten⁸.

In der Tat wird die Verwirklichung des europäischen Binnenmarktes die Herausforderung des Unternehmenssteuersystems der Bundesrepublik durch konkurrierende ausländische Steuersysteme und damit den Reformdruck auf die deutsche Steuerpolitik noch deutlich verstärken. Die erhöhte Flexibilität bei der Standortwahl und die zunehmende Verflechtung der Unternehmen⁹ im europäischen Raum zwingen zu einer Annäherung der

⁷ Jahresgutachten 1990/91 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, BT-Drucks. 11/8472, Rz. 380.

⁸ Vgl. Jahreswirtschaftsbericht 1991 der Bundesregierung, BT-Drucks. 12/223, Rz. 53 f.; FAZ Nr. 58 v. 9. 3. 1991, S. 11.

⁹ An dieser Tendenz wird auch die vom Rat der Europäischen Gemeinschaften am 21. 12. 1989 verabschiedete und zum 21. 9. 1990 in Kraft getretene Verordnung Nr. 4064/89 über die Kontrolle von

Besteuerung der Unternehmen innerhalb der Europäischen Gemeinschaft. Die Schaffung des europäischen Binnenmarktes wird die Allokationseffekte einer unterschiedlich belastenden direkten Besteuerung der Einkommen und Vermögen alsbald aufdecken. Das bisherige Ringen in der Europäischen Gemeinschaft um eine Harmonisierung der **indirekten** Steuern wird daher längerfristig abgelöst werden von dem Ringen um eine Harmonisierung der **direkten** Steuern¹⁰ - auch wenn in diesem Bereich der direkten Besteuerung die Vorgaben des EG-Rechts weniger bestimmt sind, jedenfalls kein dem Auftrag des Art. 99 EWG-Vertrag zur Harmonisierung der indirekten Steuern entsprechender ausdrücklicher Harmonisierungsauftrag besteht (vgl. aber Art. 8 a, 100 und 100 a Abs. 2 EWG-Vertrag) und man im Augenblick noch immer wesentlich auf den "Wettbewerb der Steuersysteme" setzt, also darauf, daß bereits die Marktkräfte zu einer Angleichung der

Unternehmenszusammenschlüssen (ABLEG Nr. L 395 v. 30. 12. 1989, S. 1), durch die die Möglichkeiten der Fusionskontrolle auf EG-Ebene verbessert werden, im Prinzip nichts ändern. Nicht zuletzt die Kommission erkennt an, daß vielfach nur grenzüberschreitende Unternehmensverbindungen es den europäischen Unternehmen erlauben werden, in Größenordnungen hineinzuwachsen, in denen sie auf einem globalisierten Weltmarkt mit den multinationalen Unternehmen aus den USA und Ostasien ernsthaft in Konkurrenz treten können, vgl. hierzu die Kommission in der Einleitung ihres Memorandums vom 15. 7. 1988 über die Europäische Aktiengesellschaft, Kom. (88) 320. Auch in den Erwägungsgründen 3 und 4 der Verordnung selbst wird die Erwartung geäußert, daß die Abschaffung der Binnengrenzen verstärkt erhebliche Strukturveränderungen insbesondere durch Zusammenschlüsse bei den Unternehmen in der Gemeinschaft bewirken wird. Diese Entwicklung wird begrüßt, da sie den Erfordernissen eines dynamischen Wettbewerbs entspreche und zu einer Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Industrie, zu einer Verbesserung der Wachstumsbedingungen sowie zur Anhebung des Lebensstandards in der Gemeinschaft führe.

¹⁰ Zutreffend *Lang*, a.a.O. (Fn. 2), 4; *Franz Klein*, Die nationale Besteuerung als Faktor des internationalen Wettbewerbs, *StuW* 1990, 390 (390).

unterschiedlichen Steuersysteme der EG-Mitgliedstaaten führen werden¹¹. Diese eher noch latente Herausforderung des europäischen Binnenmarktes an die Reform der Unternehmensbesteuerung sollte von der EG und ihren Mitgliedstaaten frühzeitig erkannt werden¹².

¹¹ Zur Harmonisierung der direkten Steuern vgl. etwa *Gert Sass*, Probleme der direkten Steuern in der Perspektive des gemeinsamen Binnenmarktes, Vorträge, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut der Universität des Saarlandes, Nr. 147, 1988; *Georg Röss*, Überlegungen zur Zulässigkeit und zu den Grenzen europäischer Steuerrechtsharmonisierung, in: Die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft auf dem Weg zum einheitlichen Binnenmarkt und zur Steuergemeinschaft im Jahr 1992, Vorträge, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut der Universität des Saarlandes, Nr. 146, 1988, S. 9 ff.

¹² *Lang*, a.a.O. (Fn. 2), 4. Die EG-Kommission hat ihre Vorstellungen zur Rechtsangleichung der direkten Unternehmenssteuern am 23. 4. 1990 in Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung zusammengefaßt (BR-Drucks. 360/90). Als wichtigste Maßnahme, die noch vor der Verwirklichung des Binnenmarktes zum 1. 1. 1993 durchzuführen sei, bezeichnet sie die Verabschiedung dreier Richtlinien, die auf die Beseitigung steuerlicher Hindernisse für die Zusammenarbeit zwischen Unternehmen aus verschiedenen Mitgliedstaaten gerichtet sind. Diese Richtlinien wurden denn auch am 23. 7. 1990 verabschiedet (ABLEG Nr. L 225 v. 20. 8. 1990, S. 1, 6, 10), nämlich: die Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffend (Fusionsrichtlinie), die Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Konzernrichtlinie) und das Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahren-Konvention). Ob nach der Verwirklichung des europäischen Binnenmarktes weitere Maßnahmen ergriffen werden, um durch die unterschiedliche Belastung der Unternehmen und insbesondere die unterschiedlichen Körperschaftsteuersysteme der EG-Staaten bewirkte Verzerrungen der Investitionsentscheidungen zu beseitigen, will die EG-Kommission vom Ausgang einer Untersuchung abhängig machen. Man will sich also erst künftig darüber schlüssig werden, ob der Abbau von entsprechenden Verzerrungen, die das Funktionieren des Binnenmarktes

Halten wir daher fest: Bereits die wenigen angestellten Überlegungen zeigen, daß es zu den wichtigsten Gegenwartsaufgaben der Politik gehört, bei der immer wieder beschworenen Reform der Unternehmensbesteuerung die aus nationaler und europäischer Sicht richtigen Prioritäten und Ziele zu setzen. Die Dringlichkeit dieser Aufgabe ergibt sich aus Gründen des internationalen Wettbewerbs bzw. der Notwendigkeit einer Steuerharmonisierung im Gemeinsamen Markt. Die gegenwärtige gute konjunkturelle Lage, die für die Länder der "alten" Bundesrepublik gerade im Jahreswirtschaftsbericht der Bundesregierung bestätigt worden ist¹³, mindert diese Dringlichkeit daher nicht; ohne eine Änderung der steuerlichen Rahmenbedingungen ist nicht gesichert, daß das Wirtschaftswachstum dauerhaft befriedigend ist. Auch die neuen Aufgaben, die sich für die Finanzpolitik im Zuge der deutschen Einigung ergeben haben, sind kein Grund, die Neuordnung der Unternehmensbesteuerung ad calendas graecas zu vertagen. Sie lassen die Herausforderungen an den Reformgesetzgeber im Kern unberührt.

beeinträchtigen, allein den Marktkräften und dem Wettbewerb der nationalen Steuersysteme überlassen bleiben soll oder ob ergänzende Maßnahmen zur Beseitigung auf Gemeinschaftsebene getroffen werden sollen. Als ergänzende Maßnahmen werden eine Harmonisierung, eine Annäherung und eine bloße Kontrolle der nationalen Steuersysteme in Betracht gezogen; vgl. zum Ganzen *Hans-Joachim Krebs*, Die Harmonisierung der direkten Steuern für Unternehmen in der EG, BB 1990, 1945 ff.; Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 120 ff.

¹³ Jahreswirtschaftsbericht der Bundesregierung 1991, a.a.O. (Fn. 8), Rz. 4 ff.

2. Die Steuerbelastung der Unternehmen im internationalen Vergleich

Nun läßt sich nicht verhehlen, daß gerade in der jüngeren Zeit der Befund, daß Unternehmen in der Bundesrepublik im Vergleich zu anderen Ländern zu hoch besteuert werden, von verschiedenen Seiten in Zweifel gezogen worden ist. Solche Zweifel knüpfen etwa an die unlängst veröffentlichten Ergebnisse eines vom Bundeswirtschaftsministerium in Auftrag gegebenen Gutachtens des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung an, das einen Vergleich der Besteuerung der Unternehmensgewinne in sieben Industrieländern zum Gegenstand hat¹⁴. Dieser Kritik¹⁵ ist einzuräumen, daß generelle Vergleiche der Steuerbelastung der Unternehmen verschiedener Länder mit erheblichen methodischen Schwierigkeiten verbunden sind. Es genügt nicht, Steuersätze und deren Auswirkung bei gegebenen Bemessungsgrundlagen in bestimmten Modellfällen zu vergleichen. Wesentliche Belastungsunterschiede können auch dadurch begründet sein, daß die Bemessungsgrundlagen in unterschiedlicher Weise definiert sind. Jeder internationale Steuerbelastungsvergleich leidet unter der Verschiedenheit der Gewinnermittlung bzw. der ganz unterschiedlichen Subventionierung bestimmter Unternehmen und Investitionen¹⁶. Allerdings muß etwa

¹⁴ Bernhard Seidel/Fritz Franzmeyer/Joachim Volz/Dieter Teichmann, Die Besteuerung der Unternehmensgewinne - Sieben Industrieländer im Vergleich, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Heft 111, 1989.

¹⁵ Dazu etwa Winfried Fuest/Rolf Kroker, Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich: Kritische Anmerkungen zum DIW-Gutachten, StuW 1989, 260 ff.

¹⁶ Vgl. dazu Dieter Schneider, Wider leichtfertige Steuerbelastungsvergleiche, Die Wirtschaftsprüfung 1988, 281 ff.; ders., Reform der Unternehmensbesteuerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, StuW 1989, 328 (332 ff.); ders., Die Messung der Unternehmenssteuerbelastung: Methoden und Ergebnisse, BB

berücksichtigt werden, daß relative Vergünstigungen in Form höherer Abschreibungen, Wertberichtigungen oder Rückstellungen zwar zunächst zu einem niedrigeren Gewinnausweis und somit zu einer geringeren Steuerschuld führen; dies wird aber bei der üblichen bilanziellen Gewinnermittlung in späteren Jahren durch höhere ausgewiesene Gewinne und höhere Steuerlasten kompensiert. Die Vorteile deutscher Unternehmen aus vergleichsweise z. T. günstigeren Formen der Gewinnermittlung werden daher stark überschätzt, wenn nur das Abrechnungsjahr betrachtet wird, in dem sich die abschreibungs- und rückstellungsbedingte Minderung des steuerlichen Gewinns erstmals auswirkt. Unter Einrechnung der Folgeeffekte in späteren Perioden bleibt von der Vergünstigung eine zeitliche Verlagerung der Steuerzahlung, d. h. ein Zinsvorteil¹⁷. Ganz wesentlich wird im übrigen die effektive Ertragsbelastung der Unternehmen eines Landes durch die Art der Körperschaft- und Einkommensteuerverknüpfung bestimmt - Stichwort: Anrechnung ja oder nein, Art der Anrechnung- .

Die aufgezeigten Schwierigkeiten, zu denen Unsicherheiten hinsichtlich der Einschätzung der Unterschiede bei der tatsächlichen Durchsetzung der Steueransprüche hinzutreten, lassen Vorsicht bei der Interpretation der Ergebnisse von Steuerbelastungsvergleichen geraten erscheinen. Selbst mit bloßen Tarifvergleichen, deren Aussagewert für die Ermittlung der effektiven steuerlichen Belastung der deutschen Unternehmen im internationalen Vergleich begrenzt ist, läßt sich aber immerhin ein

1990, 534 ff.; *Lang*, a.a.O. (Fn. 2), 4 f.; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des BMF, Heft 43, 1990, Rz. 23 ff.

¹⁷ Vgl. Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 331.

Aufschluß über die Grenzbelastung unter ungünstigen steuerlichen Bedingungen erlangen¹⁸.

Auch derjenige, der die methodischen Probleme eines internationalen Steuerbelastungsvergleichs noch nicht in jeder Hinsicht befriedigend gelöst sieht, wird anerkennen müssen, daß die vorliegenden Steuerbelastungsvergleiche in ihrer Mehrzahl darauf hindeuten, daß die Bundesrepublik zu den Ländern mit der höchsten steuerlichen Belastung der Unternehmensgewinne gehört¹⁹. Aus diesem Befund folgt, daß nach der Eröffnung des europäischen Binnenmarktes die Standort- und Investitionsplanung deutscher Unternehmen verstärkt in das europäische Ausland drängen wird. Dagegen werden Investoren aus dem europäischen und außereuropäischen Ausland verstärkt abgehalten werden, ein Unternehmen oder eine Niederlassung in der Bundesrepublik zu gründen, denn für die Präsenz am Markt genügt ein Standort in Europa, von dem aus der deutsche Teilmarkt bedient werden kann²⁰. Bereits jetzt wird beispielsweise darauf hingewiesen, daß von den gesamten japanischen Auslandsinvestitionen nur 1,6 v.H. in die Bundesrepublik fließen, drei Viertel aller japanischen Europainvestoren dagegen Großbritannien den Vorzug geben und die

¹⁸ Vgl. *Lang*, a.a.O. (Fn. 2), 5.

¹⁹ Vgl. Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 331; *Wolfgang Ritter*, Reform der Unternehmensbesteuerung nach einem umfassenden Konzept, in: Orientierungen zur Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik 1989, 45 ff.; BDI/DIHT, Steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften im internationalen Vergleich, 1990; *Klaus Esser*, Standortfaktor Unternehmensbesteuerung, ZfbF 1990, 157 ff.; *ders.*, Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich, BB 1990, 463 ff.; *Peter Müller-Dott*, Die Messung der Steuerlast deutscher Unternehmen aus der Sicht der Wirtschaft, BB 1990, Beilage 8 zu Heft 7; eingehend jetzt Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 67 ff.

²⁰ Vgl. *Lang*, a.a.O. (Fn. 2), 5.

Bundesrepublik für Japan praktisch anscheinend nur noch im Bereich des Handels von wirklichem Interesse ist. Dabei bringen es japanische Autos bei uns inzwischen immerhin auf einen Zulassungsanteil von 15 v.H.²¹.

3. Ziel einer Unternehmenssteuerreform

Ziel einer Reform der Unternehmensbesteuerung muß es nach diesen Überlegungen sein, die steuerlichen Rahmenbedingungen für die unternehmerische Betätigung in der Bundesrepublik so zu verbessern, daß die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft gestärkt, das wirtschaftliche Wachstum gefördert und im Ergebnis mehr Arbeitsplätze und höhere Einkommen für alle erreicht werden. Es kommt daher wesentlich darauf an, die Anreize für unternehmerische Tätigkeit zu verstärken und Fehlanreize, die in Höhe und Struktur der Steuerbelastung begründet sind, zu beseitigen²².

²¹ Vgl. *Volker Langbein*, Die Steuerreform aus der Sicht eines Großunternehmens, FR 1989, 158 (162).

²² So zutreffend Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 330.

II. Senkung der für die unternehmerische Entscheidung relevanten Steuerlast

1. Die Bedeutung der Grenzbelastung des Gewinns

Es stellt sich daher die Frage, was zur Stimulierung der unternehmerischen Initiative getan werden kann. Bei der Antwort ist von der im Grunde trivialen Feststellung auszugehen, daß für den Einfluß der Besteuerung auf eine unternehmerische Entscheidung maßgeblich ist, welche zusätzliche Steuerlast durch die in Betracht gezogene Maßnahme entsteht und welcher Anteil des voraussichtlichen Gewinns nach Steuern übrig bleibt. Wegen der besonderen Bedeutung der nach dem Gewinn bemessenen Steuern steht bei dieser Frage meist die **Grenzbelastung des Gewinns** im Vordergrund des Interesses. Bekanntlich ist dieser Grenzsteuersatz unterschiedlich hoch je nach den persönlichen Verhältnissen des Unternehmers und je nach der Rechtsform des Unternehmens, bei Kapitalgesellschaften auch je nach der Verwendung des Gewinns; er hängt auch vom Gewerbesteuerhebesatz ab. Unter realistischen Voraussetzungen liegt er auch heute noch, nach der Steuerreform von 1986, 1988 und 1990, durchweg bei 60 v. H. Hierbei sind, wohlgemerkt, noch nicht die zusätzlichen Steuern berücksichtigt, die auf anderen Bemessungsgrundlagen beruhen²³.

²³ A.a.O., Rz. 332. Nach dem Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 82, beläuft sich die steuerliche Grenzbelastung des Gewinns in Deutschland zur Zeit auf 58,3 v. H. für Kapitalgesellschaften und auf 60,8 v. H. für Einzelkaufleute und Gesellschafter von Personengesellschaften.

Eine hohe Grenzbelastung des Gewinns wirkt sich demotivierend auf die unternehmerische Initiative und Investitionsbereitschaft aus. Dies gilt jedenfalls so lange, wie die Erträge anderer Kapitalanlageformen steuerlich begünstigt werden - und sei es auch nur, weil festverzinsliche Anlagen leichter der Besteuerung entzogen werden können. Bei einem progressiven Tarif und begrenzten Verlustausgleichsmöglichkeiten werden riskante unternehmerische Investitionen durch einen hohen Grenzsteuersatz weit stärker getroffen als festverzinsliche Anlagen, weil im Erfolgsfall hohe Gewinne in besonderem Maße geschmälert werden, während eventuelle Verluste nur zu geringen oder gar keinen Steuerminderungen führen. Damit wird die Risikoprämie stark beschnitten. Eine hohe Grenzbelastung des Gewinns lenkt allgemein Energien in die falsche Richtung, indem sie einen übermäßigen Anreiz zur Suche nach steuergünstigen Gestaltungen schafft. Bei einem über 50 v. H. liegenden Grenzsteuersatz ist es lohnender, nach steuerlichen Absatzungsmöglichkeiten zu suchen, als sich um die Erwirtschaftung zusätzlichen Einkommens in gleicher Höhe zu bemühen²⁴.

2. Die Bedeutung der gewinnunabhängig bemessenen Steuern

Für unternehmerische Entscheidungen ist aber nicht nur die am Gewinn bemessene Grenzbelastung von Bedeutung. Vielmehr wird im Entscheidungskalkül des Unternehmers auch berücksichtigt, daß sich andere Steuerbemessungsgrundlagen ändern und zusätzliche Steuerlasten erzeugen. Bei Investitionsentscheidungen wird der Unternehmer einkalkulieren, daß sich durch eine Investition die Bemessungsgrundlagen für die Vermögenssteuer und die Gewerbekapitalsteuer verändern. Die für eine

²⁴ Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O (Fn. 1), Rz. 332.

unternehmerische Entscheidung, vor allem eine Investitionsentscheidung, maßgebliche Veränderung der Steuerlast ist somit unter Berücksichtigung aller Steuerbemessungsgrundlagen zu ermitteln, die durch die Entscheidung verändert werden. Vor allem bei internationalen Standortentscheidungen sind alle Steuern relevant²⁵.

Bereits diese Überlegungen zeigen, daß es voreilig wäre, aus der skizzierten Bedeutung der nach dem Gewinn bemessenen Steuern ohne weiteres die Folgerung abzuleiten, daß im Rahmen der Unternehmenssteuerreform eine Entlastung bei diesen Steuern unbedingten Vorrang genösse. Denn es ist auf der einen Seite zwar richtig, daß hohe Grenzsteuersätze auf den Gewinn als Bemessungsgrundlage demotivierend auf die unternehmerische Initiative wirken; auf der anderen Seite haben gewinnabhängige Steuern im Vergleich zu den gewinnunabhängig bemessenen Steuern aus der Sicht des Unternehmens den Vorzug, daß der Staat sich am Risiko des Unternehmens beteiligt. Er ist am Gewinn und am Verlust beteiligt. Deswegen wäre es auch kein sinnvoller Ausweg, die für notwendig gehaltene Senkung der gewinnbezogenen Grenzsteuersätze dadurch zu kompensieren, daß man die Steuerlast stärker auf andere, vom Gewinn unabhängige Bemessungsgrundlagen verlagerte. Im Gegenteil: Damit würde das Risiko des Unternehmens erhöht²⁶. Bei unternehmerischen Entscheidungen sind die Gewinnerwartungen zwar stets unsicher. Geht man aber von bestimmten Wahrscheinlichkeitsvorstellungen über den Gewinn vor Steuern aus, so erhöht sich das Gewinnrisiko, wenn man von der Steuerbemessung am

²⁵ A.a.O., Rz. 333. Das Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 91, 102, gibt die integrierte Gesamtbelastung der Gewinne der Kapitalgesellschaften in Deutschland mit 65 v. H. (ohne Berücksichtigung der Grundsteuerbelastung) an.

²⁶ Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O (Fn. 1), Rz. 334.

Gewinn zu anderen Bemessungsgrundlagen übergeht. Dies gilt in um so stärkerem Maße, je geringer die Bemessungsgrundlage mit dem Gewinn korreliert ist. Der Staat löst in diesem Fall das "Ob" und das Ausmaß des Steuerzugriffs vom Eintritt und Umfang des ökonomischen Erfolgs des Unternehmens und orientiert ihn bestenfalls an einem fiktiven Soll-Ertrag. Das kann man auch wesentlich schlichter ausdrücken: Die gewinnunabhängigen Steuern sind auch im Verlustfall zu zahlen. Selbst bei einer durch einen progressiven Tarif und begrenzte Verlustausgleichsmöglichkeiten gekennzeichneten Gewinnbesteuerung, bei der sich der Staat in erhöhtem Maß an hohen Gewinnen, hingegen nicht oder nur eingeschränkt an Verlusten beteiligt, ist die Risikobeteiligung des Staates größer als bei jeder anderen Bemessungsgrundlage. Eine vom Gewinn unabhängig bemessene Steuer vermag daher bei gleichem mittleren Aufkommen noch stärker investitionshemmend zu wirken als eine Gewinnsteuer. Umgekehrt: Es bedeutet für die Unternehmen eine wesentliche Risikoentlastung, wenn die Besteuerung nach dem Gewinn und nicht nach gewinnunabhängigen Größen bemessen wird²⁷.

III. Die Konzeption einer Begünstigung der im Unternehmen verbleibenden Gewinne

Wenden wir uns dennoch wegen der zentralen Bedeutung der nach dem Gewinn bemessenen Steuern zunächst diesen Steuern zu. Dies auch deshalb, weil

²⁷ A.a.O., Rz. 334; zu der investitionshemmenden Wirkung der ertragsunabhängigen Besteuerung und ihrer Mitursächlichkeit für die niedrige Eigenkapitalquote und die damit verbundene Schwächung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen vgl. auch Lang, a.a.O. (Fn. 2), 6.

hier international eine Entwicklung in Gang gekommen ist, die auch den deutschen Reformgesetzgeber vor weitreichende Entscheidungen stellt. Seit längerem läßt sich das ständige Vordringen der Auffassung beobachten, daß der im Unternehmen verbleibende Gewinn deutlich niedriger zu besteuern sei als der ausgeschüttete bzw. entnommene Gewinn. Aus einem teils interventionistischen, teils angebotsorientierten Denken heraus²⁸ wird die Begünstigung thesaurierter Gewinne gegenüber ausgeschütteten als geeignete, ja **die schlechthin gebotene** und längst überfällige Form der allgemeinen Investitionsförderung gepriesen und - wo möglich - durchgesetzt. Welche Konsequenzen soll der deutsche Steuergesetzgeber aus dieser Entwicklung ziehen?

1. Internationale Entwicklungstendenzen

Wie verbreitet die genannte Auffassung ist, geht daraus hervor, daß in einer Reihe wichtiger europäischer und außereuropäischer Industrieländer die Gewinnthesaurierung bereits erheblich begünstigt wird²⁹. So betragen heute die Körperschaftsteuerspitzensätze der USA 34 v. H.³⁰, Großbritanniens 33 v. H.³¹, Frankreichs 34 v. H.³², der Niederlande 35 v.

²⁸ Vgl. hierzu *Dieter Schneider*, Reform der Unternehmensbesteuerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, a.a.O. (Fn. 16), 330.

²⁹ Vgl. Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 336.

³⁰ Vgl. *Ingo Müssener*, Vereinigte Staaten von Amerika, in: *Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan*, hrsg. von Annemarie Mennel, 1991, S. 43.

³¹ Vgl. *Ingo Müssener*, Großbritannien, ebd., S. 28; Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 69.

³² Vgl. *Heike-Dagmar Joa*, Frankreich, in: *Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan*, hrsg. von Annemarie Mennel, 1991, S. 39;

H.³³ und Österreichs 30 v. H.³⁴. Dabei ist noch keineswegs abzusehen, auf welchem Niveau sich schließlich die Steuerbelastung der körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen einpendeln wird. Man spricht zu Recht von einem internationalen Wettlauf³⁵ bei der Senkung der Steuerbelastung für nicht ausgeschüttete Gewinne der Kapitalgesellschaften³⁶. Gerade dies macht die Frage für unser Thema so brisant. Die Bundesrepublik hat ja auch bereits selbst einen ersten zaghaften Schritt in die Richtung einer steuerlichen Begünstigung der Gewinnthesaurierung getan und den Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne unlängst auf 50 v. H. gesenkt (§ 23 Abs. 1 KStG)³⁷. Dieser Steuersatz liegt jetzt 3 Prozentpunkte unter dem Spitzensatz des Einkommensteuertarifs (§ 32 a EStG), der bekanntlich für den einbehaltenen wie entnommenen Gewinn von Personengesellschaften gleichermaßen gilt.

Die Frage ist also: Soll oder muß sich die Bundesrepublik an diesem Wettlauf in der Begünstigung der im Unternehmen verbleibenden Gewinne beteiligen oder nicht? Gerät sie sonst vielleicht hoffnungslos ins Hintertreffen? Begibt sie sich leichtfertig weiterer Vorteile, wenn sie nicht mittels einer deutlich herabgesetzten Besteuerung des einbehaltenen

Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 69 (Körperschaftsteuersatz auf ausgeschüttete Gewinne 42 v. H.).

³³ Ingo Müssener, Niederlande, in: Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, hrsg. von Annemarie Mennel, 1991, S. 30.

³⁴ Rita Domann, Österreich, ebd., S. 34.

³⁵ Vgl. Brigitte Knobbe-Keuk, Möglichkeiten und Grenzen einer Unternehmenssteuerreform, DB 1989, 1303 (1305).

³⁶ Zum Vergleich: In Frankreich beträgt der Einkommensteuerspitzensatz 56,8 v. H. (vgl. Joa, a.a.O. [Fn. 32], S. 30), in Österreich 50 v. H. (vgl. Domann, a.a.O. [Fn. 34] S. 25).

³⁷ Änderung durch Gesetz vom 25. 7. 1988, BGBl. I S. 1093.

Gewinns der Sorge entgegenwirkt, daß deutsche Unternehmen mehr und mehr Investitionen aus steuerlichen Gründen im Ausland vornehmen oder zu Lasten des deutschen Fiskus Gewinne ins Ausland verlagern und Ausländer das Interesse an der Anlage von Kapital in inländischem Beteiligungsvermögen (Direktinvestitionen und Beteiligungserwerb) verlieren? So würde eine allgemeine und durchgreifende Entlastung des einbehaltenen Gewinns es insbesondere erlauben, die bestehenden Abschreibungserleichterungen deutlich zu reduzieren. Diese haben ja größtenteils eine ähnliche Wirkung, sind aber durchweg nicht neutral ausgestaltet und daher ohnehin reformbedürftig³⁸.

2. Fehlende Tragfähigkeit der Konzeption

- a) Die Konsequenzen des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Fragen wir daher, wie tragfähig die Konzeption einer steuerlichen Begünstigung des einbehaltenen Gewinns wirklich ist. Bei der Suche nach

³⁸ Vgl. Kronberger Kreis (Wolfram Engels u.a.), Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe Bd. 18, 1989, S. 38. Zu Recht wird betont (a.a.O., S. 38), daß eine - teilweise - "Finanzierung" der steuerlichen Entlastung des einbehaltenen Gewinns durch eine Reduzierung der gegenwärtigen Abschreibungserleichterungen jedenfalls vorzugswürdig erschiene gegenüber etwa einem Übergang von der heutigen Vollanrechnung zur Teilanrechnung der Körperschaftsteuer bei der Ausschüttung. Letzteres wird gegenwärtig ebenfalls diskutiert, würde jedoch steuersystematisch einen Rückschritt bedeuten. Insoweit sollte ein Einschwenken der Bundesrepublik auf die weniger fortschrittlichen Besteuerungsmodelle der Partnerländer, mit denen sie im Wettbewerb steht, von vornherein ausscheiden.

einer Antwort stellt man sehr bald fest, daß die Idee, den im Unternehmen verbleibenden Gewinn wesentlich geringer als den ausgeschütteten bzw. entnommenen zu besteuern, nicht lediglich vordergründig-utilitaristisch mit dem Ziel der Schaffung eines Investitionsanreizes begründet wird. Man versucht vielmehr, sie aus dem Grundgedanken der Einkommensbesteuerung abzuleiten. So wird hervorgehoben, daß eine Besteuerung, die den Anforderungen des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG gerecht werden solle, an dem einzelnen Bürger und seiner individuellen Leistungsfähigkeit auszurichten sei. Dieses Kriterium der Leistungsfähigkeit finde seinen Maßstab in der Opferfähigkeit, sprich: in der Verfügbarkeit von Einkommen für den **Privatkonsum**. In diese Richtung weise auch die international sich durchsetzende Auffassung³⁹, daß die Einkommensteuer nach dem **konsumierten** Einkommen zu bemessen sei. Die im Ergebnis an der **Konsumleistungsfähigkeit** opfertheoretisch ausgerichtete progressive Einkommensteuer sei aber dort fehl am Platze, wo Einkommen nicht konsumiert, sondern **investiert** werde. Mithin erscheine ein Gedankengut, das die progressive Einkommensteuer präge und konkretisiere, als Maßstab für die Besteuerung **thesaurierter Unternehmensgewinne** untauglich. Insofern liege es nahe, die Ertragsbesteuerung der Unternehmen vom progressiven Einkommensteuertarif abzukoppeln und Unternehmensgewinne grundsätzlich lediglich einem deutlich niedrigeren Proportionalsteuersatz zu unterwerfen⁴⁰.

³⁹ Verwiesen wird auf *Joachim Mitschke*, Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlagen der direkten Besteuerung - Eine meßtechnische Analyse, 1976; *ders.*, Steuer- und Transferordnung aus einem Guß, 1985; *Rolf Peffekoven*, Persönliche allgemeine Ausgabensteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 1980, S. 417 ff.

⁴⁰ Vgl. *Lang*, a.a.O. (Fn. 2), 9 ff.

An diesen Überlegungen ist richtig, daß aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG der Verfassungsauftrag zur Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit folgt⁴¹. Die Leistungsfähigkeit des Bürgers findet ihren Maßstab aber nicht zentral und nicht ausschließlich im für den Privatkonsum verwendeten Einkommen. Dieses Verständnis griffe zu kurz. Indikator für die Fähigkeit, Steuerleistungen erbringen zu können und damit den Staat am ökonomischen Erfolg des Bürgers teilhaben zu lassen - also Indikator für das Maß der steuerlichen Lastentragungsfähigkeit -, ist vielmehr grundsätzlich **jedweder** Zuwachs an Vermögenswerten bzw. Einnahmen, die durch den Einsatz eigener Arbeitskraft und/oder eigenen Kapitals am Markt erworben worden sind. Auch in dem zu Investitionszwecken verwendeten zugeflossenen Einkommen manifestiert sich steuerliche Leistungsfähigkeit, auch bei ihm handelt es sich um den sichtbaren Ausdruck des ökonomischen Erfolgs des Bürgers und damit um steuerbares Einkommen. Eine deutlich niedrigere Einkommensbesteuerung des im Unternehmen verbleibenden Gewinns würde daher bedeuten, daß die wirtschaftliche und finanzielle Leistungsfähigkeit des Bürgers hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte nicht ausreichend berücksichtigt würde⁴².

⁴¹ Vgl. jüngst BVerfGE 82, 60 (86 f.); ferner *Rudolf Wendt*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, DÖV 1988, 710 (712 ff.).

⁴² Vgl. *Wendt*, a.a.O. (Fn. 41), 712, 714 ff., 719; ferner *Paul Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Verh. des 57. DJT (1988), Bd. I, 1988, F 53 ff.; auch bereits Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, 1971, Abschn. IV Rz. 98.

- b) Abspaltung der Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit wegen ihrer fehlenden Verfügbarkeit oder ausschließlichen Sozialfunktion?

Die Steuerbarkeit des im Unternehmen verbleibenden Gewinns kann auch nicht wegen fehlender **Verfügbarkeit** dieses Einkommenszuwachses in Zweifel gezogen werden. Dieses Kriterium hat im Rahmen der Einkommensbesteuerung seine Berechtigung, weil die steuerliche Leistungsfähigkeit am verfügbaren Einkommen gemessen wird. Richtig ist immerhin, daß für den Anteilseigner einer - juristisch verselbständigten - Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht mehr Ertrag verfügbar ist, als ihm die Kapitalgesellschaft ausschüttet. Dafür ist aber für die Kapitalgesellschaft selbst der thesaurierte Gewinn verfügbar; konsequenterweise wird er daher bei ihr der Körperschaftsteuer unterworfen, die in diesem Fall echte Steuer auf das - verfügbare - Einkommen der juristischen Person ist⁴³. Zudem darf nicht übersehen werden, daß neun von zehn Unternehmen in der Bundesrepublik Personenunternehmen sind, also Unternehmen, bei denen der Gewinn unmittelbar - ganz oder anteilig - dem Unternehmensinhaber zugerechnet wird. Für diese Unternehmer ist grundsätzlich der gesamte steuerliche Unternehmensgewinn disponibel, auch der letztlich im Unternehmen verbleibende⁴⁴. Auch thesaurierte Unternehmensgewinne sind daher sehr wohl der Einkommenbesteuerung zugänglich.

Nun wird das Konzept einer günstigeren Behandlung des nicht ausgeschütteten bzw. entnommenen Gewinns auch mit dem Argument

⁴³ Vgl. *Klaus Tipke/Joachim Lang*, Steuerrecht, 13. Aufl. 1991, S. 408.

⁴⁴ Vgl. *Giloy*, a.a.O. (Fn. 2), 551.

verteidigt, derartige Gewinne seien nicht "privat"⁴⁵. In Wahrheit sei das **Wirtschaften** der Unternehmen eine **Gemeinwohlveranstaltung**⁴⁶. Denn bei Lichte besehen seien es vornehmlich die Unternehmen, die unserer "Gefälligkeitsdemokratie" ihr florierendes Leben überhaupt erst ermöglichten. Dies lehre schon der Blick auf die Steuern und sonstigen Abgaben - in den Unternehmen würden nicht nur die Steuern auf die Unternehmensgewinne erwirtschaftet, sondern das gesamte Aufkommen der Lohnsteuer, der Umsatzsteuer, der Sozialabgaben usw.⁴⁷. **Privatnützig** arbeite das Unternehmen nur insoweit, wie Gewinne durch Ausschüttung oder Entnahme für die private Lebensführung von natürlichen Personen zur Verfügung gestellt würden. Daher seien Unternehmensgewinne und Konsumeinkünfte nicht vergleichbar⁴⁸. Diese Sichtweise stellt die Dinge auf den Kopf! Was der einzelne erworben hat, auch der durch unternehmerische Tätigkeit erzielte Gewinn, steht von Verfassungs wegen ihm selbst, nicht dem Staat zu. Das Unternehmen ist unbeschadet seiner sozialen Bedeutung keine Gemeinwohleinrichtung, die Einkommenserzielung ist keine Gemeinwohlveranstaltung, sondern, ebenso wie das unter dem Schutz von Art. 14 GG stehende Produktiveigentum, als privatnützig gewährleistet⁴⁹. Durch die Einkommensteuer wird der individualnützige und erfolgreiche Gebrauch der durch Art. 12 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG grundrechtlich geschützten Erwerbsgrundlage, nämlich der Einsatz von

⁴⁵ Vgl. *Knobbe-Keuk*, a.a.O. (Fn. 35), 1306.

⁴⁶ So *Klaus Tipke*, Lehren aus der Steuerreform 1990, *StuW* 1989, 291 (305); ähnlich *Knobbe-Keuk*, a.a.O. (Fn. 35), 1306.

⁴⁷ *Knobbe-Keuk*, ebd., 1306.

⁴⁸ *Tipke*, a.a.O. (Fn. 46), 305.

⁴⁹ Vgl. *Rudolf Wendt*, Eigentum und Gesetzgebung, 1985, S. 95 ff., 104 ff.; *Karl Heinrich Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, in: *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, hrsg. von Karl Heinrich Friauf, 1989, S. 3 (8).

Arbeitskraft und/oder eigenen Wirtschaftsgütern am Markt, **zugleich** dem Allgemeinwohl dienstbar gemacht, d. h. wird die Sozialpflichtigkeit der Berufsausübung und der Eigentumsnutzung hinsichtlich des hieraus entstehenden Einkommens realisiert (Art. 14 Abs. 1 S. 2 2.Alt., Abs. 2 GG). "Zugleich" bedeutet dabei: unter prinzipieller Aufrechterhaltung der primären Privatnützigkeit der Erwerbsgrundlage und des Einkommens⁵⁰. Der Gesetzgeber könnte wegen seiner Verpflichtung auf die aus der Eigentumsgewährleistung des Art. 14 GG folgende übergreifende Maxime der Sicherung eigener Leistung gar nicht anders handeln, als das wirtschaftliche Ergebnis berufsfreiheitsgrundrechtlich und eigentumsgrundrechtlich geschützter Betätigung bzw. das wirtschaftliche Ergebnis privater und privatwirtschaftlicher Leistung überhaupt prinzipiell demjenigen zuzuordnen, der dieses Ergebnis erzielt hat⁵¹.

Die postulierte Abspaltung der Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit von den sonstigen Einkünften wegen ihrer fehlenden freien Verfügbarkeit oder ausschließlichen Sozialfunktion ist daher aus grundrechtlicher Sicht verfehlt; sie würde letztlich das Unternehmen unabhängig von zivilrechtlichen Ordnungsprinzipien zum selbständigen Subjekt der Einkommensbesteuerung machen und es gedanklich und praktisch vom Unternehmer trennen. Damit böten das Konzept einer steuerlichen Begünstigung der in einem Betrieb verbleibenden Gewinne - in welcher Form auch immer - und seine rechtssystematische Rechtfertigung das Einfallstor für nahezu beliebige Einflußnahmen des Staates auf die Gewinnverwendung⁵².

⁵⁰ Vgl. *Kirchhof*, a.a.O. (Fn. 42), F 19 ff.; *Wendt*, a.a.O. (Fn. 41), 716; *Friauf*, a.a.O. (Fn. 49), S. 8.

⁵¹ Vgl. näher *Wendt*, *Eigentum*, a.a.O. (Fn. 49), S. 258 ff.

⁵² Zutreffend *Adalbert Uelner*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und

So wird denn auch im politischen Raum im Hinblick auf die Reform der Unternehmensbesteuerung längst lapidar gefordert, "die Verwendung von Gewinnen für Investitionen in die Sicherung und Schaffung von Arbeitsplätzen zu begünstigen und die nicht in Produktivkapital investierten Gewinne so zu belasten, daß die Gesamtwirkung auf die öffentlichen Haushalte aufkommensneutral ist"⁵³. Einer weitgehenden staatlichen Investitionslenkung wären Tür und Tor geöffnet.

c) Steuersystematische und sonstige verfassungsrechtliche Bedenken

Steuersystematisch würde im übrigen die Begünstigung nichtentnommener im Betrieb gebundener Gewinne die Aufgabe des Prinzips der einheitlichen Besteuerung des Gesamteinkommens, das bisher als eine große Errungenschaft der westlichen Industriestaaten betrachtet wird⁵⁴, und einen Rückfall in die Schemabesteuerung bedeuten⁵⁵. Der steuerliche Einkommensbegriff würde ausgehöhlt. Verfassungsrechtlich ist die Begünstigung nichtentnommener betrieblicher Gewinne zusätzlich fragwürdig unter dem Blickwinkel des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG, weil hierin eine Privilegierung der gewerblichen Einkünfte sowohl gegenüber den übrigen Gewinneinkünften (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus selbständiger Arbeit) als auch gegenüber den

zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Verh. des 57. DJT (1988), Bd. II, 1988, N 9 (21 f.).

⁵³ Vgl. Beschluß des SPD-Parteitages vom 2. 9. 1988, in: Übersicht der Beschlüsse des SPD-Parteitages in Münster vom 30. 8. bis 2. 9. 1988, Teil 2: Wirtschafts- und Währungspolitik (zit. nach Uelner, a.a.O. (Fn. 52), N 22).

⁵⁴ Vgl. Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 43), S. 191.

⁵⁵ Vgl. Uelner, a.a.O. (Fn. 52), N 22.

Überschußeinkünften (Einkünfte aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und aus nichtselbständiger Arbeit) liegt⁵⁶. Nichts zu halten ist unter verfassungsrechtlichem Blickwinkel von der Rechtfertigung einer deutlichen Entlastung des einbehaltenen Gewinns mit der Überlegung, daß eine solche Entlastung eine passende Ergänzung zu einer Steuerpolitik bilde, die bei den Kapitalerträgen schon seit jeher eine weitreichende - tatsächliche oder rechtliche - Durchbrechung oder Einschränkung der Steuerpflicht geschaffen oder zugelassen habe - von den nichterklärten Zinseinkommen über steuerbegünstigte Betriebsrenten bis hin zu Dividenden, die Lebensversicherungen zufließen und dort eingehen in den steuerfrei bleibenden Ertragsanteil der Versicherungsleistungen⁵⁷.

d) Fehlende interventionspolitische Legitimierbarkeit

Als rein interventionspolitische Maßnahme ließe sich die steuerliche Privilegierung des im Unternehmen verbleibenden Gewinns schwerlich begreifen, da sie auf eine **dauerhafte** Neuordnung der Besteuerung angelegt wäre. Verfassungsrechtlich zu rechtfertigen wäre sie auch bei einem solchen Verständnis kaum. Denn auf dem Gebiet der Besteuerung genießt das Kriterium der Leistungsfähigkeit in der Gleichheitsprüfung grundsätzlich Vorrang. Eine Differenzierung der Steuerlast trotz übereinstimmender steuerlicher Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen bedarf daher zu

⁵⁶ Dabei wird zumindest bei den Kapitaleinkünften und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ebenso wie bei den gewerblichen Einkünften risikobehaftetes Kapital eingesetzt; zum Problem vgl. *Giloy*, a.a.O. (Fn. 2), 551.

⁵⁷ Zu dieser "pragmatischen" Überlegung, daß eine Begünstigung des einbehaltenen Gewinns lediglich die größte noch bestehende Lücke in der effektiven Steuerfreiheit von Kapitalerträgen verkleinern würde, vgl. *Kronberger Kreis*, a.a.O. (Fn. 38), S. 37.

ihrer Legitimation gleichsam zwingender Gründe, nicht lediglich des Nachweises fehlender Willkürlichkeit oder offenkundiger Unsachlichkeit. Eine steuergesetzliche Differenzierung, die gemessen am Maßstab der wirtschaftlichen und finanziellen Leistungsfähigkeit nicht zu erklären ist, kann somit **nicht** ebensogut mit Hilfe der Kriterien des in wirtschaftlicher, gesellschaftlicher oder sozialer Hinsicht Erwünschten oder Förderungswürdigen gerechtfertigt werden. Für die gleichheitsgrundrechtliche Überprüfung der in einem Steuergesetz getroffenen Lenkungsmaßnahme ist zu verlangen, daß die Schwere der durch eine solche Lenkungsmaßnahme bewirkten Ungleichbehandlung, nämlich der Abweichung von der durch Art. 3 Abs. 1 GG an sich gebotenen steuerlichen Lastenverteilung nach dem Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit, einerseits und das verfassungsrechtliche Gewicht der angesichts bestimmter Sachverhaltsverschiedenheiten angestrebten Lenkungswirkung andererseits gegeneinander abgewogen werden; eine Ungleichbehandlung bzw. Abweichung von der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist nur dann gerechtfertigt, wenn dem Lenkungszweck aus Verfassungsgründen ausnahmsweise der Vorrang gebührt⁵⁸. Eine hinreichende Gemeinwohlträchtigkeit in diesem Sinne käme einer wesentlich als Instrument der Investitionsförderung begriffenen bzw. gerechtfertigten allgemeinen Begünstigung einbehaltener betrieblicher Gewinne nicht zu. Denn die Begünstigung wäre unabhängig davon, wie das intern gebildete Kapital tatsächlich eingesetzt würde - zu Sachinvestitionen, Beteiligungen oder reinen Finanzanlagen. Wenn thesaurierte Gewinne aber unabhängig von ihrer investiven Verwendung begünstigt werden, handelt es sich primär nicht um Investitionsförderung, sondern um bloße **Sparförderung**; positive Auswirkungen auf Investitionen erhofft man sich

⁵⁸ Vgl. *Rudolf Wendt*, Der Gleichheitssatz, NVwZ 1988, 778 (783, 785).

davon allein als Sekundäreffekt⁵⁹. Das schwächt die Legitimationskraft des Interventionsziels entscheidend. Konsequent und gleichheitsgerecht wäre es allenfalls, **alle** Formen des Sparens in gleicher Weise zu begünstigen - und zwar durch eine entsprechende durchgängige Gestaltung des Steuerrechts, nicht aber auch oder sogar vornehmlich durch die staatliche Duldung der Steuerhinterziehung hinsichtlich der Erträge von Sparkapital.

Eine gesetzlich gezielt bewirkte durchgängige steuerliche Begünstigung sämtlicher Formen des privaten und betrieblichen Sparens, wie sie dem von *Joachim Lang* entwickelten Besteuerungskonzept entspricht⁶⁰, wäre nach den vorstehenden Überlegungen als interventionspolitisch motivierte Durchbrechung einer nach dem Einkommenserwerb bemessenen Leistungsfähigkeitsbesteuerung aber jedenfalls um so schwerer zu rechtfertigen, je massiver die Steuerbegünstigung ausfiele. Selbst eine geringfügigere Begünstigung **jedweder** Spartätigkeit wäre mit dem Argument des prinzipiellen volkswirtschaftlichen Nutzen des Sparens - als einem allzu pauschalen, von den wechselnden volkswirtschaftlichen Erfordernissen abstrahierenden, in keiner Weise an den Anforderungen der materiellen Gerechtigkeit orientierten und daher insgesamt in seiner Legitimationskraft sehr begrenzten Argument - jedoch schwerlich zu begründen. In letzter Konsequenz muß eine dezidierte massive steuerliche Begünstigung sämtlicher Spartätigkeit schließlich dazu führen, daß der Einkommenserwerb als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit überhaupt

⁵⁹ Vgl. Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 336.

⁶⁰ *Joachim Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, *StuW* 1990, 107 (116 f., 118 ff.).

aufgegeben und der Konsum von früher erworbenem Einkommen oder Vermögen⁶¹ zum einzig sachgerechten Leistungsfähigkeitsindikator erklärt wird⁶². Für eine entsprechende grundlegende Umgestaltung des Steuersystems im Sinne einer allgemeinen direkten Konsumbesteuerung gibt es theoretische Modelle⁶³, die erst jüngst wieder diskutiert worden sind. Sie sind jedoch nicht so ausgereift, daß sie in der aktuellen Diskussion um eine Reform der Unternehmensbesteuerung in Betracht gezogen werden sollten⁶⁴. Die determinierende Wirkung des durch die grundgesetzliche Verfassungsordnung geschaffenen Koordinatensystems für einen derart weitgehenden Umbau des Steuersystems müßte erst noch ausgelotet werden.

⁶¹ Zu den unterschiedlichen Anknüpfungspunkten einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vgl. *Rudolf Wendt*, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 1990, § 104 Rdnr. 36.

⁶² Vgl. denn auch die Feststellungen von *Lang*, a.a.O. (Fn. 60): "... wird der 'Konsum' zunehmend als sachgerechter Leistungsfähigkeitsindikator anerkannt" (S. 113) und: "Marktwirtschaftlich optimal wäre ein Steuersystem, das die Phase des Erwirtschaftens von Steuerbelastung völlig freistellen würde" (S. 117). Allerdings möchte *Lang* im Ergebnis nicht ganz auf die "Besteuerung der Vermögensakkumulation" verzichten, weil sonst zu befürchten sei, "daß sich die Vermögen zu sehr auseinanderentwickeln" (S. 117).

⁶³ Vgl. dazu die auf dem Heidelberger Konsumsteuerkongreß gehaltenen Referate: *Manfred Rose* (Hrsg.), Heidelberg Congress on Taxing Consumption, 1990, und *Rose* (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991.

⁶⁴ Zutreffend Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 336; ähnlich jetzt Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 170.

e) Ordnungspolitische Bedenken

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, daß auch aus wirtschafts- und insbesondere ordnungspolitischer Sicht die steuerliche Begünstigung der im Unternehmen verbleibenden Gewinne bei genauerer Betrachtung eine verfehlte Form der Investitionsförderung darstellt. Ihre Nachteile überwiegen auf längere Sicht die Vorteile bei weitem⁶⁵. Die Begünstigung der thesaurierten Gewinne führt zur massiven Fehlallokation von Kapitalströmen, das Kapital wird - weil die Ausschüttung bzw. Entnahme des Gewinns "bestraft" wird - im Unternehmen gleichsam "eingesperrt", es wird gehindert, zum "besten Wirt" zu wandern, nämlich dorthin, wo es produktiver und innovativer als im eigenen Unternehmen einzusetzen wäre⁶⁶. Der grundlegende Fehler liegt also darin, daß einseitig das interne Wachstum bestehender Unternehmen gefördert wird. Hingegen werden Kapitalbewegungen zwischen den Unternehmen und die Kapitalzufuhr zu neugegründeten Unternehmen behindert. Das eine begünstigt die Konzentration, das andere erhöht die Marktzugangsbarrieren für Neugründungen. Um Gewinnentnahmen und die damit verbundene höhere Steuerbelastung zu vermeiden, wird man günstigere Wege suchen, die Verlagerung von Kapital in andere Unternehmen zu ermöglichen. Als Ausweg bietet sich hierzu die Veräußerung von Unternehmen und Unternehmensteilen an. Der Markt für Fusionen und Übernahmen würde erheblich an Umfang und Bedeutung gewinnen⁶⁷.

⁶⁵ Vgl. Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 336; Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 384.

⁶⁶ Deziert andere Auffassung Knobbe-Keuk, a.a.O. (Fn. 35), 1305.

⁶⁷ Vgl. Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 336.

f) Ergebnis

Die angestellten Überlegungen zeigen, daß die Unternehmensbesteuerung aus steuersystematischen, verfassungsrechtlichen und ordnungspolitischen Gründen dezidiert **neutral hinsichtlich der Verwendung des erwirtschafteten Gewinns** sein sollte⁶⁸. An diesem Ziel ist auch angesichts des Umstandes festzuhalten, daß im europäischen und außereuropäischen Ausland mit der Senkung der Steuerbelastung für nicht ausgeschüttete Gewinne der Kapitalgesellschaften zum Teil eine diametral entgegengesetzte Entwicklung in Gang gekommen ist. Offenbar wird in den betreffenden Staaten u. a. die Gefahr der Fehlallokation des erwirtschafteten Gewinns als weniger gravierend empfunden. Die eingangs gestellte Frage ist daher eindeutig zu beantworten: An dem internationalen Wettlauf bei der Begünstigung der im Unternehmen verbleibenden Gewinne sollte sich die Bundesrepublik **nicht** beteiligen. Das Wirtschaftswachstum in der Bundesrepublik und die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft müssen auf andere Weise gesichert werden.

IV. Gegenposition: Gewinnverwendungs- und rechtsformneutrale Besteuerung

Das Ziel einer hinsichtlich der Verwendung des Gewinns neutralen Besteuerung läßt sich allerdings sinnvollerweise nur propagieren, wenn es zumindest annäherungsweise zu verwirklichen ist, und das heißt auch:

⁶⁸ So im Ergebnis auch *Uelner*, a.a.O. (Fn. 52), N 21 f.; Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 336; Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 370, 384.

unabhängig von den unterschiedlichen Rechtsformen der Unternehmen zu verwirklichen ist. Nur so vermag das Prinzip der Gewinnverwendungsneutralität die Qualität eines wirklich allgemeinen Besteuerungsprinzips zu erlangen und gerät es nicht in Widerspruch zum Postulat der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung innerhalb der Bundesrepublik. Gewinnverwendungsneutralität zu erreichen ist aber vor allem bei Kapitalgesellschaften mit gewissen Schwierigkeiten verbunden. Ob und wie ungeachtet der unterschiedlichen Rechtsformen der Unternehmen auf breiter Front Gewinnverwendungsneutralität verwirklicht werden kann, hängt insgesamt wesentlich davon ab, ob und in welcher Weise bei der geplanten Reform der Unternehmensbesteuerung zugleich **Rechtsformneutralität** der Besteuerung angestrebt und erreicht wird⁶⁹. Dieses weitere große Reformthema ist mit unserem Thema eng verwoben.

1. Das Postulat der Rechtsformneutralität der Besteuerung

Betrachten wir daher zunächst die heutige Lage: Nach geltendem Recht wird die Besteuerung stark von der Rechtsform des Unternehmens bestimmt - auch über den Umstand hinaus, daß die Gewinne aus Personenunternehmen der progressiven Einkommensteuer unterliegen, die einbehaltenen Gewinne von Kapitalgesellschaften dagegen mit derzeit 50 v. H. Körperschaftsteuer belastet werden. Auf der einen Seite ist die Kapitalgesellschaft stärker belastet, vor allem durch die vermögenssteuerliche Doppelbelastung des Eigenkapitals daraus, daß zum einen das Betriebsvermögen der Gesellschaft, zum anderen auch der Anteilsbesitz der Anteilseigner der Vermögensbesteuerung unterliegt. Hinzu kommt bisher die mit der Zuführung

⁶⁹ Vgl. Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, ebd., Rz. 336.

von Eigenkapital (allein) an Kapitalgesellschaften verbundene Gesellschaftsteuer; diese Steuer ist durch Gesetz vom 22. 2. 1990⁷⁰ mit Wirkung ab 1. 1. 1992 aufgehoben, wodurch sich die Frage, inwieweit die durch sie bewirkte unterschiedliche Behandlung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG bedeutet, künftig erledigt. Auf der anderen Seite gibt es auch Regelungen, die sich zuungunsten der Personengesellschaft und des Einzelunternehmens auswirken. Dies gilt insbesondere für die gewerbsteuerliche Behandlung des Unternehmerlohns. Das Gehalt des Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft mindert den Gewerbeertrag, auch wenn er zugleich Gesellschafter ist; die entsprechenden Bezüge des geschäftsführenden Gesellschafters einer Personengesellschaft oder diejenigen eines Einzelunternehmers sind dagegen Teil des Gewerbeertrags. Dieser Unterschied fällt vor allem bei Klein- und Mittelunternehmen stark ins Gewicht. Zudem kann in der Personengesellschaft und im Einzelunternehmen nicht in gleicher Weise wie in der Kapitalgesellschaft eine Rückstellung für die Altersversorgung des geschäftsführenden Gesellschafters oder Inhabers gebildet werden⁷¹.

Im Einzelfall können die steuerlichen Vorzüge der einen oder der anderen Rechtsform überwiegen. Damit gewinnen steuerliche Erwägungen maßgeblichen Einfluß auf die Wahl der Rechtsform. So können namentlich personenbezogene Unternehmen in die Rechtsform der Kapitalgesellschaft gedrängt werden. In anderen Fällen werden phantasievolle gesellschaftsrechtliche Konstruktionen gefunden, um der besonderen

⁷⁰ BGBl. I S. 266 - Finanzmarktförderungsgesetz -

⁷¹ Vgl. näher Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 337; *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 43), S. 614 ff.

Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft auszuweichen. Hierzu gehören etwa die Ersetzung von Eigenkapital durch Gesellschafterdarlehen. Zu nennen sind ferner Bestrebungen, die steuerlichen Vorteile der Personen- und der Kapitalgesellschaften zu kombinieren und gleichzeitig die spezifischen Nachteile dieser Gesellschaftsformen zu vermeiden; sie finden ihren Niederschlag in Unternehmensformen, die nicht mit dem zivilrechtlichen Ordnungsrahmen einer Rechtsform übereinstimmen, sondern sich aus mehreren Rechtsformen zusammensetzen⁷². Bereits diese kurze Skizze dürfte erkennen lassen, daß eine nach der zivilrechtlichen Rechtsform differenzierende Besteuerung ökonomisch und rechtlich schwer zu begründen ist. Die Anknüpfung an das Zivilrecht darf grundsätzlich nicht dazu führen, daß bei gleichen ökonomisch-juristischen Sachverhalten bzw. gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit eine unterschiedliche Steuerbelastung entsteht, ein Unternehmen also lediglich auf Grund seiner zivilrechtlichen Struktur anders besteuert wird als ein vergleichbares (Konkurrenz-)Unternehmen anderer Rechtsform. Die Forderung nach einer rechtsformneutralen Besteuerung ist insofern Ausfluß der Forderung nach einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen und finanziellen Leistungsfähigkeit⁷³.

Die Schaffung einer weitgehend rechtsformneutralen Besteuerung ist somit eine Forderung, die trotz ihres im Kern ehrwürdigen Alters auch heute höchst aktuell ist. Ihre Verwirklichung würde zugleich eine hinreichende Neutralität der Besteuerung hinsichtlich der Gewinnverwendung ermöglichen. Wenn daher vor allem zwei Wege zur Realisierung einer

⁷² Vgl. zum Ganzen Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 337; *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 43), S. 612 ff.

⁷³ Vgl. nur *Lang*, a.a.O. (Fn. 60), 112, 115 f.; *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 43), S. 612, jeweils mit weiteren Nachweisen.

rechtsformneutralen Besteuerung diskutiert werden, nämlich die **Teilhhabersteuer** und die **Betriebssteuer**, so ist die insoweit angestrebte Lösung für die Verwirklichung des Ziels einer hinsichtlich der Verwendung des Gewinns neutralen Besteuerung von weichenstellender Bedeutung.

2. Teilhhabersteuer und Betriebssteuer

a) Was die **Teilhhabersteuer** betrifft, beruht dieses Besteuerungskonzept auf dem Grundgedanken, die Gewinne von Kapitalgesellschaften in gleicher Weise wie die von Personengesellschaften zu besteuern, das heißt, sie unter Loslösung vom Zivilrecht als Einkommen den Teilhabern zuzurechnen und bei diesen der Einkommenbesteuerung zu unterwerfen. Die Anonymität der Teilhaber kann hierbei gewahrt werden, indem bei den Unternehmen zunächst eine Körperschaftsteuer erhoben wird, die dann aber von den Teilhabern auf ihre Einkommensteuerschuld angerechnet wird. Der Vorzug dieses Systems liegt darin, daß Rechtsformneutralität und Gewinnverwendungsneutralität ohne Einschränkung erreicht werden. Bei der Besteuerung des gesamten Gewinneinkommens kommt der personenbezogene Steuertarif voll zur Geltung⁷⁴.

Derartige Modelle einer Teilhabersteuer sind nicht nur mit einigen technisch schwer zu lösenden Schwierigkeiten verbunden, sondern sie stoßen auch deshalb auf scharfe Ablehnung, weil man bei ihnen die

⁷⁴ Vgl. Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 338; ferner *Wolfram Engels/Wolfgang Stützel*, *Teilhhabersteuer. Ein Beitrag zur Vermögenspolitik, zur Verbesserung der Kapitalstruktur und zur Vereinfachung des Steuerrechts*, 2. Aufl. 1968.

ökonomisch-juristischen Realitäten einer Kapitalgesellschaft nicht hinreichend beachtet sieht. In der Tat erscheint es schwer möglich, sich darüber hinwegzusetzen, daß die Gewinne und Verluste, die eine Aktiengesellschaft erwirtschaftet, die rechtliche und ökonomische Position des Aktionärs gerade nicht unmittelbar bestimmen, seine Vermögensposition vielmehr unmittelbar vom Börsenwert der Aktie abhängt⁷⁵. Gegenüber Modellen einer Teilhabersteuer fällt weiter entscheidend ins Gewicht, daß diese Steuer mit dem System der internationalen Doppelbesteuerungsabkommen nicht vereinbar ist. Um eine gravierende Benachteiligung **ausländischer** Teilhaber zu vermeiden, müßte erreicht werden, daß die auf den Gewinn einbehaltene Körperschaftsteuer auch im Ausland angerechnet würde. Diese Anrechnung wäre wiederum nicht sinnvoll, wenn und soweit der Gewinn nicht ausgeschüttet wird und dann beim ausländischen Teilhaber, wie allgemein üblich, gar nicht zum steuerpflichtigen Einkommen gehört. Eine befriedigende Lösung ergäbe sich nur, wenn alle Länder zur Teilhabersteuer übergingen und auch die Doppelbesteuerungsabkommen darauf abgestimmt würden. Eine derart grundlegende Umstellung ist kaum zu erwarten⁷⁶. Es verwundert daher nicht, daß die Teilhabersteuer auch nicht in die Harmonisierungsbestrebungen der EG-Mitgliedstaaten paßt. Dort wird lediglich die Frage erörtert, in welchem Umfang Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne angerechnet werden soll⁷⁷.

⁷⁵ Vgl. *Brigitte Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl. 1989, S. 454 f.; *Lang*, a.a.O. (Fn. 60), 116; zur Teilhabersteuer ferner *Rainer Elschen*, Institutionale oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, 1989, S. 112 ff.

⁷⁶ Vgl. Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 338.

⁷⁷ Vgl. *Giloy*, a.a.O. (Fn. 2), 550.

b) Von aktueller Bedeutung ist die Diskussion um das Modell einer **Betriebssteuer**, bei dem die Rechtsformneutralität im Unterschied zur Teilhabersteuer durch Anpassung in umgekehrte Richtung erreicht werden soll: Die Besteuerung der Personengesellschaft wird derjenigen der Kapitalgesellschaft angepaßt. Gewinne von Personengesellschaften und Einzelunternehmen unterliegen zunächst der Körperschaftsteuer. Der persönlichen Einkommensteuer der Gesellschafter oder Eigentümer unterliegt nur der ausgeschüttete Gewinn; die darauf entfallende Körperschaftsteuer wird angerechnet. Zugleich wird erreicht, daß Bezüge und Beiträge zur Altersversorgung von geschäftsführenden Gesellschaftern oder Inhabern unabhängig von der Rechtsform in gleicher Weise berücksichtigt werden⁷⁸.

Die Betriebssteuer in dieser Form führt nicht eo ipso zu einer gewinnverwendungsneutralen Besteuerung. Wie es heute schon bei den Kapitalgesellschaften der Fall ist, würden einbehaltene Gewinne mit dem Körperschaftsteuersatz, ausgeschüttete Gewinne dagegen mit dem persönlichen Einkommensteuersatz der Gesellschafter belastet werden. Immerhin kann eine einseitige Begünstigung der Gewinnthesaurierung vermieden werden, wenn der Körperschaftsteuersatz auf einbehaltene Gewinne mit dem Spitzensatz der Einkommensteuer übereinstimmt. Das entspricht allerdings gerade nicht den Absichten, die heute mit dem

⁷⁸ Befürwortet wird die Betriebssteuer u.a. von *Knobbe-Keuk*, a.a.O. (Fn. 35), 1303 ff. (mit weiteren Nachweisen); vgl. auch die Fortentwicklung des Betriebssteuer-Konzepts durch *Wolfgang Ritter*, Reform der Unternehmensbesteuerung aus der Sicht der Wirtschaft, *StuW* 1989, 319 (322 ff.); zu der von *Joachim Lang* verfochtenen Ausweitung des Betriebssteuerkonzepts auf das gesamte gesparte (im Gegensatz zum konsumierten) Einkommen vgl. oben III 2.

Modell verfolgt werden, im Gegenteil: die Betriebssteuer wird erklärtermaßen unter dem Gesichtspunkt befürwortet, daß sie die Möglichkeit eröffnet, thesaurierte Gewinne wesentlich zu entlasten, ohne damit eine entsprechende allgemeine Senkung des Spitzensatzes der Einkommensteuer zu verbinden⁷⁹. Daß die Befürworter der Betriebssteuer-Idee künftig von ihrer erklärten Frontstellung gegenüber einer gewinnverwendungsneutralen Besteuerung abzurücken bereit sein könnten, ist kaum anzunehmen⁸⁰. Nichts anderes würde sicherlich bei einer Übernahme dieses Besteuerungsmodells durch unsere europäischen Nachbarländer gelten; dies zeigt der gegenwärtige Trend der Senkung der Steuerbelastung für nicht ausgeschüttete Gewinne. Die erforderliche strukturelle Bereinigung des Steuersystems ist daher von der Betriebssteuer derzeit kaum zu erwarten.

⁷⁹ Zutreffend Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 339; dezidiert im genannten Sinne etwa *Knobbe-Keuk*, a.a.O. (Fn. 35), 1305 ff.

⁸⁰ Vgl. jetzt allerdings den von *Ritter*, a.a.O. (Fn. 78), 322 ff., entwickelten Vorschlag einer "integrierten Unternehmenssteuer", nach dem der entnommene oder ausgeschüttete ebenso wie der im Unternehmen verbleibende Gewinn einem einheitlichen Steuersatz von höchstens 36 v. H. unterworfen werden soll; die gegenüber der (spürbar ermäßigten) allgemeinen Einkommensteuer verbleibende Belastungsdifferenz auszufüllen ist nach diesem Konzept Aufgabe der Gewerbesteuer und der Betriebsvermögensteuer (soweit diese bestehen bleibe). Mit der - unten sub V vorgeschlagenen - Abschaffung der Gewerbesteuer würde diesem Konzept der Boden entzogen.

3. Annäherung an Gewinnverwendungs- und Rechtsformneutralität im Rahmen des bestehenden Besteuerungssystems

- a) Das postulierte Ziel einer hinsichtlich der Verwendung des Gewinns weitgehend neutralen Besteuerung ist aber nicht unerreichbar. Auch ohne einen grundlegenden Systemwechsel, d. h. im Rahmen des heute praktizierten Systems der Besteuerung, läßt sich eine ausreichende Annäherung an **Rechtsformneutralität** und **Gewinnverwendungsneutralität** verwirklichen. Was dafür insbesondere notwendig wäre, ergibt sich aus den oben aufgezählten wesentlichen Ungleichheiten, die durch die heutige rechtsformbezogene Besteuerung bewirkt werden⁸¹. Notwendig wären vor allem
- die Beseitigung der vermögensteuerlichen Benachteiligung der Kapitalgesellschaft
 - die Umgestaltung oder Abschaffung der Gewerbesteuer und außerdem
 - eine geeignete Regelung für die Altersversorgung von Einzelunternehmern und geschäftsführenden Gesellschaftern von Personengesellschaften.

Nach der Beseitigung der Gesellschaftsteuer bleibt als wesentlicher rechtsformbezogener Unterschied dann noch, daß die Gewinne von Personengesellschaften steuerlich ganz den Gesellschaftern zugerechnet werden, während dies bei Kapitalgesellschaften unter Berücksichtigung der Anrechnung nur für die ausgeschütteten Gewinne gilt; die einbehaltenen Gewinne unterliegen nur der Körperschaftsteuer.

⁸¹ Wie hier bereits Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 340.

b) Damit eine Begünstigung der Gewinnthesaurierung und damit auch der Kapitalgesellschaft vermieden wird, darf der Körperschaftsteuersatz nicht unter dem Spitzensatz der Einkommensteuer liegen. Beide Sätze sind vielmehr in gleicher Höhe festzusetzen. Die 1990 eingeführte Spreizung der Steuersätze bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer sollte also wieder zurückgenommen werden⁸². Die Wiedereinführung von gleich hohem Einkommensteuerspitzensatz und Körperschaftsteuersatz kann allerdings dazu führen, daß der Gewinn einer Kapitalgesellschaft höher besteuert wird als der einer im übrigen gleichartigen Personengesellschaft, nämlich dann, wenn der Einkommensteuersatz der Gesellschafter unter dem Spitzensatz liegt. Dem kann die Kapitalgesellschaft aber ausweichen, indem sie den Gewinn ausschüttet und anschließend eine entsprechende Kapitalerhöhung vornimmt. Durch die Aufhebung der Gesellschaftsteuer ist gewährleistet, daß hierbei künftig keine neue Steuerbelastung mehr entsteht⁸³. Der Effekt dieses "Schütt-aus-hol-zurück-Verfahrens" liegt darin, daß der Gewinn der Gesellschaft letztlich im Unternehmen gebunden bleibt, aber trotzdem nicht mit dem körperschaftsteuerrechtlichen Regelsatz, sondern nach den individuellen Verhältnissen der Gesellschafter belastet ist. Gewisse Schwierigkeiten ergeben sich allerdings für Kapitalgesellschaften, deren Gesellschafterkreis so groß ist, daß ein Einvernehmen über Gewinnausschüttung und sofortige Kapitalerhöhung nicht ohne weiteres erzielt werden kann, die andererseits aber auch die durch Gewinnausschüttung entstehende Eigenkapitallücke nicht durch Emission von Beteiligungstiteln auf dem Kapitalmarkt decken

⁸² Vgl. Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 340; ebenso jetzt Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 366 ff.

⁸³ Die Belastung der Gesellschafter durch die Kirchensteuer kann hier außer Betracht bleiben, da sie auch die Gesellschafter der zum Vergleich herangezogenen Personengesellschaft trifft.

können; diese Schwierigkeiten sind jedoch überwindbar⁸⁴. Die mit dem "Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren" verbundenen Probleme sind im übrigen von vornherein weniger gravierend, wenn der Körperschaftsteuersatz und der Spitzensatz der Einkommensteuer abgesenkt werden und damit der Abstand zu möglicherweise niedrigeren Steuersätzen von Gesellschaftern verringert wird⁸⁵.

V. Zur Wahrung und Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft notwendige Schritte einer Unternehmenssteuerreform

1. Senkung des Spitzensatzes der Einkommensteuer und des Körperschaftsteuersatzes

Damit sind wir bei zwei Maßnahmen angelangt, die für eine auf die Wahrung und Verbesserung der Wachstums- und Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft angelegte Reform der Unternehmensbesteuerung ohnehin unumgänglich sind. Denn wenn man auf der einen Seite auf die Steuersenkungsmaßnahmen im europäischen und außereuropäischen Ausland blickt und zur Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft eine Minderung der Grenzbelastung des Unternehmensgewinns fordert, auf der anderen Seite aber aus steuersystematischen, verfassungsrechtlichen und ordnungspolitischen Gründen eine einseitige

⁸⁴ Vgl. hierzu *Georg Crezelius*, Steuerrecht II: Besonderes Steuerrecht, 1991, S. 277.

⁸⁵ Vgl. Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 340.

steuerliche Begünstigung der einbehaltenen Gewinne ablehnt und sich zum Prinzip der Gewinnverwendungsneutralität der Unternehmensbesteuerung bekennt, wird eine Senkung des Spitzensatzes der Einkommensteuer und des (Regel-)Körperschaftsteuersatzes (für einbehaltene Gewinne) unerlässlich. Der seit längerem gemachte Vorschlag - für den auch der Sachverständigenrat und die Unternehmenssteuerreformkommission unlängst große Sympathie erkennen lassen -, beide Steuersätze auf einheitlich 46 v. H. zu senken⁸⁶, wäre angesichts des internationalen Umfeldes keinesfalls als spektakulärer Schritt zu werten, wenn die deutschen Unternehmen in dem sich zunehmend verschärfenden internationalen Wettbewerb bestehen sollen. Wenn es in der Bundesrepublik bei einer im Prinzip an der Ausschüttungsneutralität orientierten Besteuerung bleibt, dann ist der in anderen Ländern bei Thesaurierung bestehende Steuervorteil eben durch niedrigere Besteuerung des Gewinns unabhängig von dessen Verwendung zu kompensieren⁸⁷.

2. Abschaffung der Gewerbebeertragsteuer

Um den in anderen Ländern bei Gewinnthesaurierung bestehenden Steuervorteil auszugleichen und die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen

⁸⁶ So der Vorschlag der FDP, vgl. *Winfried Fuest/Rolf Kroker*, *Unternehmensteuerlast: 20 oder 70 Prozent?*, 1989, S. 58.

⁸⁷ Vgl. Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 331, 345; der Sachverständigenrat plädiert dafür, daß der Spitzensatz der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne 48 v. H. nicht überschreiten und nach Möglichkeit noch niedriger liegen solle; das Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), hält eine Senkung auf 46 v. H. für "notwendig und sachgerecht".

Wirtschaft zu gewährleisten, erscheint weiter eine Minderung der Grenzbelastung des Unternehmensgewinns durch Beseitigung der **Gewerbeertragsteuer**⁸⁸ geboten. Die Gewerbesteuer ist daher nicht nur aus Gründen einer rechtsform- und gewinnverwendungsneutralen Besteuerung ein erstrangiger Reformkandidat. Daß hier ein zentraler Ansatzpunkt für eine Unternehmenssteuerreform liegt, ergibt sich schon daraus, daß mit der Gewerbeertragsteuer die gewerblichen Gewinne über die Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer hinaus einer zweiten, zusätzlichen Steuer unterworfen werden. Berücksichtigt man, daß die Gewerbeertragsteuer den Gewinn vor Steuern mit durchschnittlich 17 v. H. belastet, werden gerade die Einkommen aus wirtschaftlicher Tätigkeit, die Grundlage unserer wirtschaftlichen Entwicklung und gleichzeitig mit dem größten Risiko behaftet sind, steuerlich wesentlich stärker belastet als sonstige Einkommen. Das Steuerrecht setzt sich hierdurch in Widerspruch zum verfassungsrechtlichen Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und dem in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Grundsatz der staatsbürgerlichen Lastengleichheit⁸⁹ und bewirkt eine Fehllenkung von Kapital, die sich die Bundesrepublik weder binnenwirtschaftlich noch im Vergleich zu ihren Konkurrenzländern leisten kann. Denn selbst im europäischen Ausland ist eine Zusatzbelastung der Unternehmenserträge in dieser Form zumeist unbekannt. So ist die in Frankreich erhobene **taxe professionnelle**, die

⁸⁸ Ebenso Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O (Fn. 1), Rz. 345; vgl. jetzt den bei der Festlegung der "Eckwerte" für das Steueränderungsgesetz 1992 gefaßten Beschluß der Bundesregierung, bei der Gewerbeertragsteuer im gesamten Bundesgebiet für Einzelunternehmen und Personengesellschaften einen ermäßigten Staffeltarif einzuführen (FAZ Nr. 158 v. 11. 7. 1991, S. 11).

⁸⁹ Vgl. *Rudolf Wendt*, Zur Vereinbarkeit der Gewerbesteuer mit dem Gleichheitssatz und dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, BB 1987, 1257 ff.

sowohl Gewerbetreibende als auch freie Berufe erfaßt, als gewinnunabhängige Steuer mit der deutschen Gewerbeertragsteuer nicht vergleichbar⁹⁰. Bei den in Großbritannien in der Vergangenheit erhobenen **rates** handelte es sich um eine Art von Grundsteuer⁹¹; im Zuge der Neuordnung des britischen Gemeindefinanzsystems wurden sie für Gewerbetreibende und Selbständige zu einer zentral verwalteten Grundsteuer umgewandelt und für Privatpersonen durch eine **community charge**, eine auf jeden erwachsenen Einwohner umgelegte Kopfsteuer, d. h. eine Art von Personensteuer, ersetzt⁹². Eine Besteuerung des Gewerbeertrags gibt es daher in Großbritannien nach wie vor nicht. Auch die Niederlande kennen keine Gewerbesteuer⁹³.

Schon heute führt die deutsche Gewerbeertragsbesteuerung zu gravierenden Wettbewerbsverzerrungen für deutsche Anbieter im Ausland und zu Wettbewerbsvorteilen für gewerbliche Produkte aus dem Ausland auf dem deutschen Markt. Denn anders als bei der Umsatzsteuer findet ja eine Entlastung beim Export bzw. eine Belastung beim Import nicht statt. Diese Wettbewerbsverzerrungen dürften künftig noch stärker stören, da die

⁹⁰ Vgl. *Joa*, a.a.O. (Fn. 32), S. 47 ff.

⁹¹ Vgl. *Müssener*, Großbritannien, a.a.O. (Fn. 31), S. 39 f.

⁹² Vgl. *Müssener*, ebd., S. 40; *Lothar Schemmel*, Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, hrsg. vom Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 65 der Schriftenreihe, 1989, S. 103; *Heribert Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 96 f.; zur geplanten Ablösung der umstrittenen "Kopfsteuer" durch eine neue **council tax** (Gemeinderats-Steuer) vgl. FAZ Nr. 96 v. 25. 4. 1991, S. 7.

⁹³ *Müssener*, Niederlande, a.a.O. (Fn. 33), S. 39. - Eine Besteuerung des Gewerbeertrags gibt es dagegen in Österreich und Luxemburg. In diesen beiden Ländern wurde während des Anschlusses bzw. während der Okkupation das deutsche Gewerbesteuerrecht eingeführt, vgl. *Zitzelsberger*, a.a.O. (Fn. 92), S. 79 ff.

Vollendung des Binnenmarktes den Wettbewerb ja erklärtermaßen verschärfen soll⁹⁴. Der von der Gewerbeertragsteuer ausgehende Anreiz zur Produktion im Ausland würde sich bei einem unveränderten Fortbestand der Steuer daher verstärken.

3. Abschaffung der Gewerbekapital- und der betrieblichen Vermögensteuer

Noch stärker investitionshemmend als die Gewinnsteuern sind aber, wie oben skizziert, die gewinnunabhängig bemessenen Steuern. In schlechten Zeiten führen sie zum Substanzverzehr und erhöhen die Krisenanfälligkeit deutscher Unternehmen. Für eine Steuerreform, die die Risikobereitschaft zu Unternehmensinvestitionen fördern will, ist ein Abbau dieser Steuern, die auch in Verlustjahren anfallen, vordringlich. Das spricht für ein Streichen der **Gewerbekapitalsteuer** und der **betrieblichen Vermögensteuer**⁹⁵, zumal, wie erörtert, mit der Streichung dieser Steuern ein wichtiger Schritt auf dem Wege zu einer stärker rechtsformneutralen Besteuerung getan werden könnte, da namentlich die bisherige vermögensteuerliche Benachteiligung der Kapitalgesellschaft beseitigt würde. Darüber hinaus sollte ins Gewicht fallen, daß für die gegenwärtige Besteuerungssituation

⁹⁴ Vgl. die entsprechenden Ausführungen des Wirtschaftsausschusses des Bundesrates, BR-Drucks. 165/88; *Schemmel*, a.a.O. (Fn. 92), S. 101; *Crezelius*, a.a.O. (Fn. 84), S. 280.

⁹⁵ Vgl. Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1) Rz. 345; *Fuest/Kroker*, a.a.O. (Fn. 86), S. 58; *Schemmel*, a.a.O. (Fn. 92), S. 101 ff.; ferner jüngst Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 180 ff., 284 ff.; bei der Festlegung der "Eckwerte" für das Steueränderungsgesetz 1992 hat die Bundesregierung jüngst beschlossen (a.a.O. [Fn. 88]), die Gewerbekapitalsteuer ab 1993 abzuschaffen und die betriebliche Vermögensteuer zu senken (Anhebung des Freibetrags für Betriebsvermögen, Erhöhung des Bewertungsabschlags, Heranziehung der ertragsteuerlichen Steuerbilanzwerte für die Bewertung).

in der Bundesrepublik eine Kumulation von Gewerbe- und Vermögensteuer charakteristisch ist. Diese Kumulation ist nicht nur unter Gleichheitsaspekten verfassungsrechtlich höchst fragwürdig⁹⁶, sondern nach Zuschnitt und Ausmaß auch im Blick auf das Ausland eine Anomalie⁹⁷. Das gilt nicht nur im Vergleich mit Ländern wie Italien und Schweden, die ertragsunabhängige Unternehmenssteuern nicht kennen⁹⁸, und Ländern wie den USA und Japan, die ausschließlich eine Vermögensteuer erheben⁹⁹, sondern auch im Vergleich mit Großbritannien und Frankreich, die mit den zu einer zentral verwalteten Grundsteuer umgewandelten **rates** für Gewerbetreibende und Selbständige und der **taxe professionnelle** eine nicht unerhebliche ertragsunabhängige Besteuerung der Unternehmen¹⁰⁰ kennen. Was die Situation in Großbritannien angeht, so ist im übrigen darauf hinzuweisen, daß eine Grundsteuer in Deutschland und Frankreich zusätzlich zur Gewerbesteuer und **taxe professionnelle** erhoben wird¹⁰¹, so daß die ursprünglichen **rates** wie die heutige zentral verwaltete Grundsteuer im Grunde genommen mit diesen Grundsteuern, nicht aber mit der **taxe professionnelle** und Gewerbesteuer zu vergleichen sind¹⁰². Hinsichtlich der **taxe professionnelle** selbst ist zu berücksichtigen, daß sie zwar trotz deutlicher gestaltungsmäßiger Unterschiede der deutschen Gewerbekapitalsteuer und früheren Lohnsummensteuer insofern vergleichbar

⁹⁶ Vgl. *Wendt*, Gewerbesteuer, a.a.O. (Fn. 89), 1257 ff.

⁹⁷ Vgl. *Lutz Fischer*, Die ertragsunabhängige Besteuerung der Unternehmen - Eine Spezialität des deutschen Steuersystems, DB 1989, 389 ff.; *Ritter*, a.a.O. (Fn. 78), 320 f.; Bundesministerium der Finanzen, Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslands Nr. 1/89, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich.

⁹⁸ Vgl. DIW-Gutachten, a.a.O. (Fn. 14), S. 104.

⁹⁹ A.a.O., S. 104 ff.

¹⁰⁰ A.a.O., S. 104 ff.

¹⁰¹ Vgl. aber § 12 Abs. 3 Nr. 1 Gewerbesteuergesetz.

¹⁰² Vgl. *Schemmel*, a.a.O. (Fn. 92), S. 103.

ist, als ihre Bemessungsgrundlage wesentliche Elemente dieser beiden Gewerbe-Teilsteuern enthält¹⁰³; doch ist die **taxe professionnelle** seit dem Finanzgesetz 1987 im Rahmen eines Steuersenkungsprogramms für die Unternehmen beträchtlich abgebaut worden¹⁰⁴.

Daß es bei der kumulierten ertragsunabhängigen Besteuerung der Unternehmen in der Bundesrepublik nicht um Belastungsgrößen geht, die vernachlässigt werden können, zeigen die folgenden Zahlen: In der Bundesrepublik macht die Gewerbekapitalsteuer zusammen mit der Grund- und Vermögensteuer im Bekleidungsgewerbe rund 40 v. H. der gesamten Steuerbelastung aus, bei der Herstellung von Büromaschinen und ADV-Geräten gut 35 v. H., in der chemischen Industrie und im Maschinenbau immerhin noch knapp ein Fünftel; allein beim Straßenfahrzeugbau haben die ertragsunabhängigen Steuern mit 0,8 v. H. der Bilanzsumme oder 13 v. H. der gesamten Steuerlast eine vergleichsweise geringe Größenordnung¹⁰⁵.

VI. Ausblick

Die angestellten Überlegungen beziehen längst nicht alle relevanten Aspekte einer Unternehmenssteuerreform ein. Zahlreiche Fragen wurden nicht angesprochen - z. B. die mit dem Abbau der Diskriminierung grenzüberschreitender Kapitalanlagen verbundenen Probleme. Andere Fragen wurden nur am Rande berührt, so etwa die Frage einer verstärkt

¹⁰³ Vgl. *Joa*, a.a.O. (Fn. 32), S. 47 ff.

¹⁰⁴ Vgl. die Antwort der Bundesregierung auf die Große Anfrage der Abgeordneten Apel et al. zur Lage der Städte, Gemeinden und Kreise, BT-Drucks. 11/2822, S. 31 ff.

¹⁰⁵ Vgl. DIW-Gutachten, a.a.O. (Fn. 14), S. 108.

finanzierungsneutralen Besteuerung. Dennoch dürften mit dem vorgeschlagenen Bündel von Maßnahmen die Grundlinien eines realisierbaren Konzepts für eine Unternehmenssteuerreform aufgezeigt sein, die ihren Namen verdient - auch im Blick auf die internationale Entwicklung des Steuerrechts.

1. Folgewirkungen der vorgeschlagenen Reformmaßnahmen

Eine solche Reform würde im übrigen in ihren Wirkungen weit über den engeren Bereich der Unternehmen hinausreichen. Die vorgeschlagene Minderung der Grenzbelastung des Unternehmensgewinns u. a. durch eine Senkung des Spitzensatzes der Einkommensteuer hat auch für die sonstigen Einkommen - etwa die Arbeitseinkommen - Bedeutung. Im Anstieg und der absoluten Höhe nach hohe Grundsteuersätze wirken nicht nur beim Unternehmensgewinn leistungshemmend und demotivierend¹⁰⁶. Was die Vermögensteuer angeht, so fragt sich, ob ihre Abschaffung auf das Betriebsvermögen beschränkt bleiben kann. Dies wäre, falls Kapitalforderungen gegen Unternehmen weiter der Vermögensteuer unterlägen, ein Verstoß gegen die Finanzierungsneutralität. Die Vermögensteuer weist aber auch in anderer Hinsicht grundlegende Mängel auf, vor allem wegen der nach wie vor bestehenden Zweifel an ihrer prinzipiellen Legitimierbarkeit und der an Willkür grenzenden Bewertungsmethoden¹⁰⁷. Bedenkt man zudem, daß derzeit ca. 80 % des

¹⁰⁶ Vgl. Bericht der Landesregierung von Rheinland-Pfalz betreffend Reform der Unternehmensbesteuerung, LT-Drucks. 10/2185, S. 2.

¹⁰⁷ Insgesamt für eine Abschaffung der Vermögensteuer plädierend daher Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 345; ebenso Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 167 ff., das einen Ausgleich für den Wegfall der Vermögensteuer durch eine

Aufkommens der Vermögensteuer aus der unmittelbaren Belastung von Betriebsvermögen stammen¹⁰⁸, ist das Fortbestehen einer Restvermögensteuer allein der Privaten noch weniger zu rechtfertigen. Eine nur noch für nichtbetriebliche Vermögenswerte aufrechterhaltene Vermögensteuer dürfte kaum mehr den hohen Verwaltungsaufwand der Erhebung lohnen und wäre der drängenden Frage nach ihrer Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ausgesetzt.

2. Wertschöpfungssteuer oder Gemeindeeinkommensteuer?

Die Gewerbesteuer kann nicht ersatzlos abgeschafft werden; sie ist nicht nur ein Element der Unternehmensbesteuerung, sondern ein tragender Pfeiler des gegenwärtigen Gemeindesteuersystems. Der hier vorgeschlagene Wegfall rührt an den Nerv der kommunalen Finanzautonomie.

Auf besondere Aufmerksamkeit ist der Vorschlag gestoßen, die Gewerbesteuer durch eine kommunale "Wertschöpfungssteuer" zu ersetzen, bei der die Steuerbemessungsgrundlage aus Löhnen, Zinsen, Mieten und Pachten sowie dem Gewinn kombiniert würde¹⁰⁹. Dieses Konzept ist vielerlei

Erhöhung der Grundsteuer und Erbschaftsteuer für größere Privatvermögen schaffen will.

¹⁰⁸ Vgl. *Knobbe-Keuk*, a.a.O. (Fn. 35), 1307.

¹⁰⁹ Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des BMF, Heft 31, 1982, S. 57 ff.; *ders.*, Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des BMF, Heft 43, 1990, S. 43 ff.; Jahresgutachten 1983/84 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, BT-Drucks. 10/669, Rz. 399 ff.;

Bedenken ausgesetzt¹¹⁰, nicht zuletzt im Hinblick auf das europäische Recht: im Effekt stellt die Wertschöpfungssteuer eine umsatzsteuerähnliche Abgabe dar, da sie wie die Umsatzsteuer auf die steuerliche Erfassung der betrieblichen Wertschöpfung zielt. Es erscheint nicht ganz zweifelsfrei, ob eine Wertschöpfungssteuer gegen die 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer¹¹¹ verstieße; Art. 33 der Richtlinie könnte als abschließende Regelung aufzufassen sein und damit jede ergänzende Form nationaler Steuern, die den Charakter von Umsatzsteuern haben, verbieten¹¹². Auch wären bei einer Wertschöpfungssteuer - wie bei der Gewerbesteuer - internationale Wettbewerbsverzerrungen daraus zu erwarten, daß kein Grenzausgleich stattfinden würde. Während bei importierten Produkten und Dienstleistungen deren Wertschöpfungsanteile von der Steuer verschont würden, blieben Exporte von einheimischen Gütern und Dienstleistungen durch die Wertschöpfungssteuer belastet. Die Wertschöpfungssteuer würde die deutschen Unternehmen ganz überwiegend ohne Rücksicht auf ihre Leistungsfähigkeit und ohne Rücksicht auf ihre internationale Wettbewerbsposition belasten und damit tendenziell ihren Rückzug aus der Bundesrepublik beschleunigen und zur Verlagerung von Arbeitsplätzen ins Ausland beitragen. Wegen der mit der Wertschöpfungssteuer bewirkten Verschärfung der gewinnunabhängigen Besteuerung würde mit der Einführung dieser Steuer die Attraktivität der Bundesrepublik im internationalen Vergleich als Standort für

erneut Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 342 ff.

¹¹⁰ Vgl. *Rudolf Wendt*, Abschaffung und Ersetzung der Gewerbesteuer aus verfassungsrechtlicher und verfassungspolitischer Sicht, BB 1987, 1677 (1680).

¹¹¹ Vom 17. 5. 1977, ABLEG 1977 Nr. L 145, S. 1.

¹¹² Vgl. *Ress*, a.a.O. (Fn. 11), S. 18 ff.; *Knobbe-Keuk*, a.a.O. (Fn. 35), 1307.

Investitionen, namentlich für Investitionen in personalintensive Betriebe, allgemein sinken¹¹³.

Die Zahl der sonst zur Gewerbesteuer vorgeschlagenen Alternativen ist kaum mehr überschaubar¹¹⁴. Ich selbst habe mich für den Vorschlag ausgesprochen, die Gewerbesteuer durch eine eigenständige Gemeindeeinkommensteuer zu ersetzen, die bis zu einem gewissen Grade an die staatliche Einkommensteuer angelehnt sein müßte. Die Grundkonzeption einer solchen Gemeindeeinkommensteuer ist keineswegs ohne Entsprechung; sie findet Vorbilder in den Gemeindefinanzsystemen der USA, der skandinavischen Länder und der Schweiz, aber auch in der EG selbst, nämlich in Großbritannien (**community charge**)¹¹⁵. Bemerkenswerterweise bekennt die Unternehmenssteuerreformkommission jüngst, daß sie dem Konzept einer Gemeindeeinkommensteuer nicht grundsätzlich ablehnend gegenüberstehe. Sie erkennt ausdrücklich an, daß die Selbstverwaltung und die Selbstverantwortung der Gemeinden mit der Einführung einer solchen eigenen Einkommensteuer gestärkt werden könne. Wenn die Bürger spürten, daß sich der von ihnen gewünschte Umfang kommunaler Leistungen auf die Höhe ihrer Steuerbelastung auswirke, könne dies über die Gemeinden hinaus das staatsbürgerliche Verantwortungsbewußtsein günstig beeinflussen¹¹⁶. Vielleicht ist mit dieser Stellungnahme ein erster Schritt in Richtung einer stärkeren Beachtung des Konzepts einer Gemeindeeinkommensteuer bei der steuer- und finanzpolitischen Diskussion um die Reform oder Ablösung der Gewerbesteuer getan - zumal die Kommission ohnehin für eine Anhebung

¹¹³ Zutreffend Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 272 f.

¹¹⁴ Vgl. etwa *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 43), S. 518 ff.

¹¹⁵ Vgl. *Wendt*, a.a.O. (Fn. 110), 1681 ff.

¹¹⁶ Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 250.

des Anteils der Gemeinden am Aufkommen der staatlichen Einkommensteuer gemäß Art. 106 Abs. 5 GG von bisher 15 v. H. auf 17 v. H. plädiert.

3. Realisierungschance einer Reform

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß der deutsche Gesetzgeber bei den gebotenen Schritten einer Unternehmenssteuerreform nicht durchweg gedankliche Anleihen bei den anderen Partnern der EG machen kann. Es schadet aber dem Ziel einer Harmonisierung des europäischen Steuerrechts, die den wirtschaftlichen Bedürfnissen gerecht werden soll, gerade nicht, wenn er in bestimmten Punkten - etwa ordnungspolitischen Grundsatzfragen - sich dem gemeineuropäischen Trend entzieht und eine Vorreiterrolle übernimmt. Was die Realisierungschance der vorgeschlagenen Reformmaßnahmen angeht, so zeigen Schätzungen des Sachverständigenrates

¹¹⁷, daß die Einnahmeausfälle, die durch die vorgeschlagenen Steuerrechtsänderungen bewirkt würden, von der Größenordnung her von der öffentlichen Hand mit einiger Sicherheit zu verkraften wären. Ein Hindernis für eine wirksame Reform der Unternehmensbesteuerung könnte weit eher daraus erwachsen, daß die Reformdiskussion mit verteilungspolitischen Fragen überlastet wird. Demgegenüber ist nachdrücklich darauf hinzuweisen, daß nur eine deutliche Verringerung der steuerlichen Belastung der deutschen Unternehmen die Wirtschaft in die Lage versetzen wird, die Anforderungen aus der Wiedervereinigung und aus dem entstehenden europäischen Binnenmarkt zu meistern. Von dem durch steuerliche Entlastungen der Unternehmen bewirkten Wirtschaftswachstum

¹¹⁷ Vgl. Jahresgutachten 1989/90 des Sachverständigenrates, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 346.

bewirkten Wirtschaftswachstum werden alle profitieren. Wenn diese Entlastungen, wie geboten, mit einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen und dem Abbau von Steuervergünstigungen verbunden werden, dürfte zudem auf mittlere Sicht das Steueraufkommen trotz niedrigerer Steuersätze höher sein als bei hohen Tarifen und geringerem Wirtschaftswachstum¹¹⁸. Neben dem stärkeren Wirtschaftswachstum wird das größere Steueraufkommen die Verteilungsspielräume erweitern.

¹¹⁸ Vgl. Kommissionsgutachten, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 18.